

«Tax Excellence on Tour»:

Steuerforum 2014

Thun, 13. November 2014 / Bern, 20. November 2014

**u<sup>b</sup>**

b  
**UNIVERSITÄT  
BERN**

# ***Steuerwettbewerb im Wandel – eine (rechtspolitische) Wanderung zwischen Ideologie und Realität***

von

***Peter V. Kunz***

Prof. Dr. iur., Rechtsanwalt, LL.M. (G.U.L.C., Washington D.C.)

Ordinarius für Wirtschaftsrecht und für Rechtsvergleichung

Universität Bern

Vizedekan der Rechtswissenschaftlichen Fakultät

Geschäftsführender Direktor am Institut für Wirtschaftsrecht (IWR)

[kunz@iwr.unibe.ch](mailto:kunz@iwr.unibe.ch)

[www.iwr.unibe.ch](http://www.iwr.unibe.ch)

## *Konkurrenz sowie Wettbewerb...*

Der «Bessere» möge gewinnen!



# *Inhalt*

---

1. Vorbemerkungen
2. Grundlagen
3. Steuerwettbewerb(e)
4. Schlussbemerkungen

# Vorbemerkungen

---

## Aphorismen bzw. Lebensweisheiten

- *«Steuern sind ein erlaubter Fall von Raub»*  
Thomas von Aquin (1224 – 1274); Philosoph und Dominikanerpater
  
- *«Die Kunst der Besteuerung liegt darin, die Gans so zu rupfen, dass sie unter möglichst wenig Geschrei so viele Federn wie möglich lässt»*  
Jean Baptiste Colbert (1619 – 1683); französischer Staatsmann und Finanzminister von Ludwig XIV
  
- *«Nur zwei Dinge auf Erden sind uns ganz sicher: der Tod und die Steuer»*  
Benjamin Franklin (1706 – 1790); US-amerikanischer Politiker und Diplomat, Erfinder, Naturwissenschaftler und Schriftsteller

## *Vorbemerkungen*

### Wirtschaftsrechtler zum Steuerrecht



## Betroffenheit durch Steuerwettbewerb

### ➤ Staatswesen

Steuersubstrat stellt *zentrale Einnahmequelle* der verschiedenen Staatswesen (Eidgenossenschaft, Kantone sowie Gemeinden) dar; Steuerwettbewerb strebt *Zunahme des Steuersubstrats* an, wobei es nebst «Gewinnern» zwangsläufig «Verlierer» des Wettbewerbs geben muss.

### ➤ Natürliche Personen

Steuerwettbewerb kommt bei natürlichen Personen zum Tragen (v.a. Wohnsitz), und zwar *in Abhängigkeit* von deren *individueller Mobilität* (meist beeinflusst durch Alter und finanzielle, berufliche sowie familiäre Situationen); unterschiedliche Aspekte gelten bei *unselbständig Erwerbenden* sowie bei *selbständig Erwerbenden*.

### ➤ Unternehmungen

Steuerattraktivität stellt – nebst anderen Elementen (Rechtssicherheit, Arbeitnehmerqualität etc.) – gewichtiges Thema für *Standortwahl* dar, d.h. wichtig für Zuzug und ev. Wegzug von Unternehmungen; insofern wirkt sich Steuerwettbewerb ebenfalls z.B. auf *Arbeitsplätze* aus.

# *Grundlagen*

## Rechtliche Basis



# Grundlagen

## Staatsfinanzen

### ➤ Finanzordnung: Art. 126 ff. BV

Ziel ist insbesondere, dass der *Bund* seine Ausgaben und Einnahmen «*auf Dauer im Gleichgewicht*» hält (Art. 126 Abs. 1 BV), was eine völlige Freiheit – zumindest theoretisch – verhindert; Politiker schwanken traditionell zwischen *Ausgabendisziplin* und *Abgaben-/Steuererhöhungen*.

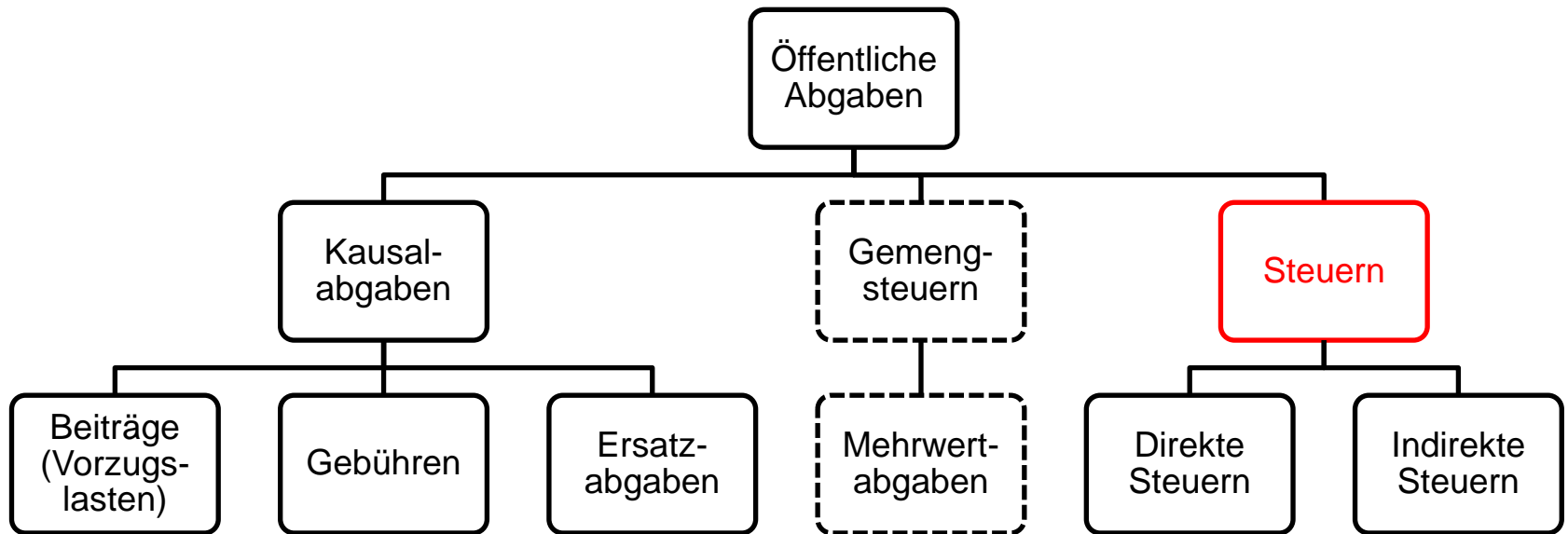
### ➤ Ausgaben

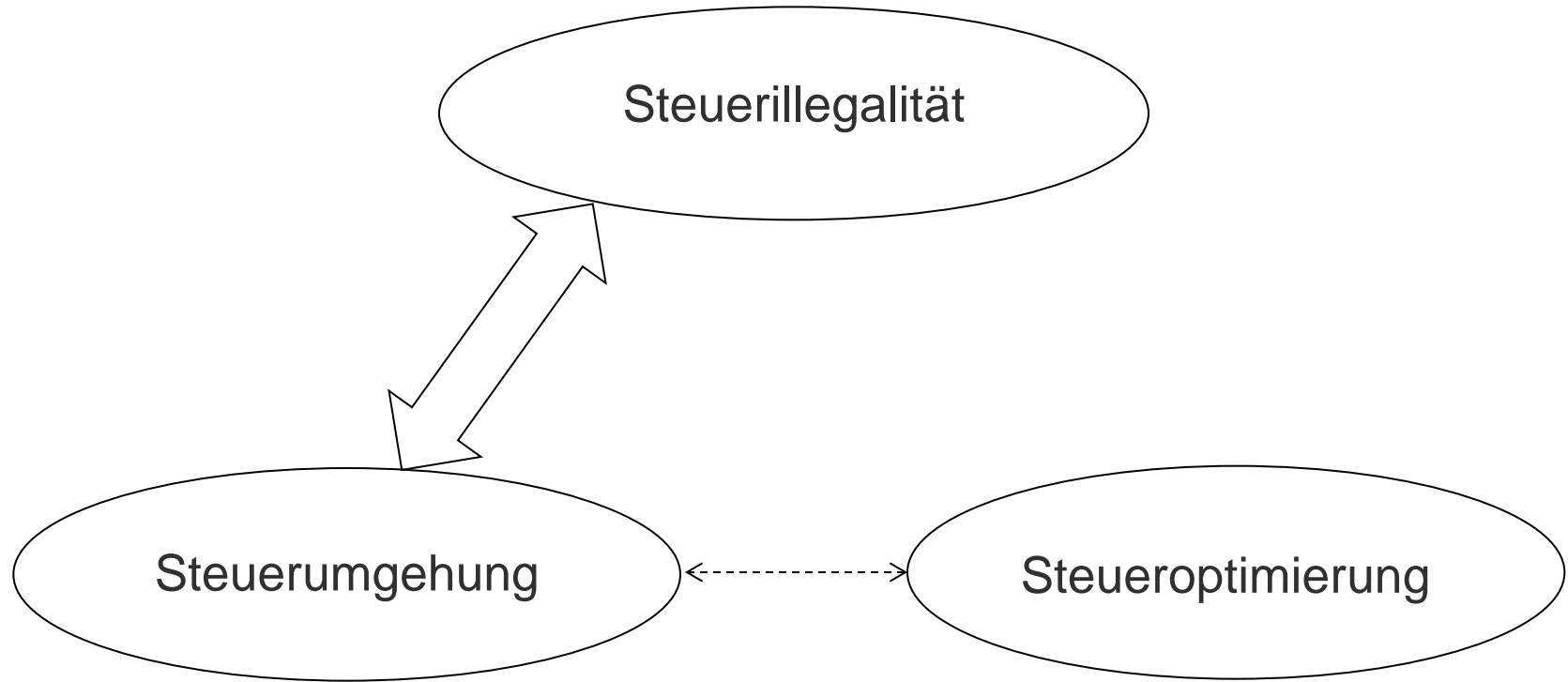
Eine politische «Herkulesaufgabe» besteht darin, die Ausgaben im Griff zu behalten; beim *Bund* richten sich die Gesamtausgaben «nach den geschätzten Einnahmen» (Art. 126 Abs. 2 BV), d.h. die sog. *Schuldenbremse* wirkt im Rahmen von Art. 12 ff. Finanzhaushaltsgesetz (FHG: SR 611.0).

### ➤ Einnahmen u.a. durch Steuern (Legalitätsprinzip)

Steuereinnahmen sind für alle drei Staatsebenen zentral, wobei der Steuerwettbewerb *nirgends ausdrücklich* erwähnt wird; immerhin: *Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung* (Art. 127 Abs. 3 BV) stellt ein Element des interkantonalen Steuerwettbewerbs dar.







# Grundlagen

## Erstes Spannungsfeld

### ➤ Steuerillegalitäten

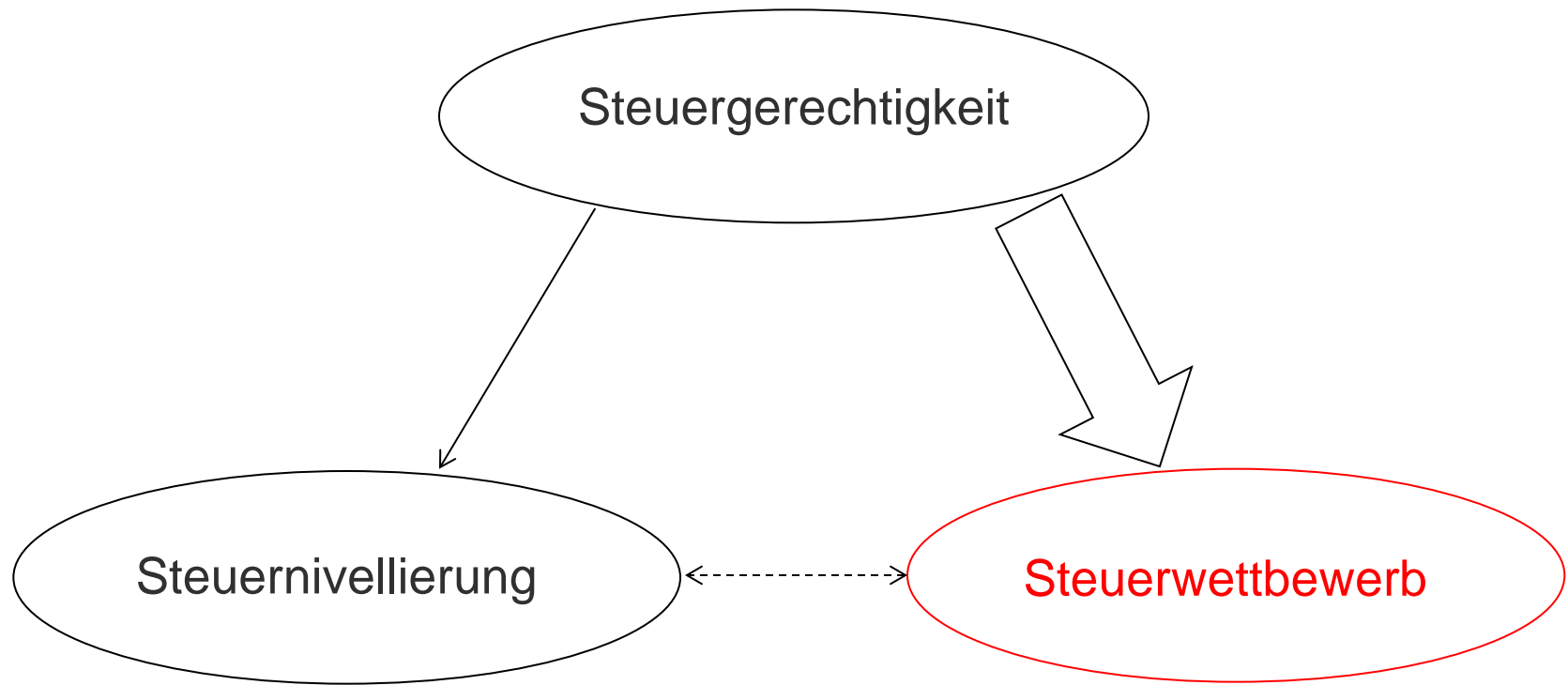
«Wettbewerbsvorteile» der (mehr oder weniger) Steuerpflichtigen können «errungen» werden, indem sie die anwendbaren (*Steuer-*)*Regeln verletzen* – dies ist aber *kein Steuerwettbewerb*; immerhin können Steuer(il)legalitäten im Lauf der Zeit auch (il)legal werden.

### ➤ Steuerumgehungen

Als Beispiel (1967) BGE 93 I 725 Erw. 1: (i) Rechtsgestaltung ist ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich bzw. wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen + (ii) lediglich gewählt, um Steuern zu sparen + (iii) tatsächlich erhebliche Steuerersparnis erreicht.

### ➤ Steuroptimierungen

Zielsetzung ist eine *maximale Steuerersparnis*, und zwar *im Rahmen des aktuellen (Steuer-)Rechts*; ideologisch oder politisch mag – notabene mit dem beliebten «Killer-Argument Gerechtigkeit» – trotz unstrittiger *Legalität* deren *Legitimität* in Frage gestellt werden.



## Zweites Spannungsfeld

### ➤ Steuergerechtigkeit

International und national wird gerne die (angebliche) Steuergerechtigkeit als *rechtspolitisches Argument* für spezifische Regelungen angeführt; zwei Probleme: (i) *Was ist* steuergerecht – oder eben nicht? (ii) *Wer entscheidet* dies («Sittenwächter», «Moralapostel» etc.)?

### ➤ Steuernivellierung

Nivellierung bzw. Gleichmacherei ist sozusagen natürlicher «Gegner» des Wettbewerbs, wobei die Angleichungen *verschiedene Schattierungen* haben; zentraler Massstab der Besteuerung stellt jeweils die «wirtschaftliche Leistungsfähigkeit» dar – was immer dies im konkreten Fall bedeutet.

### ➤ Steuerwettbewerb

Aktuelles Imageproblem, und zwar international und national (v.a. in Medien); immerhin stellt Steuerwettbewerb *nur, aber immerhin ein zentrales Element* im Standortwettbewerb dar, für den zusätzliche Aspekte wichtig sind (Ausbildung des Personals, Rechtssicherheit etc.).

## *Steuerwettbewerb(e)*

### Alle gegen Alle...



# Steuerwettbewerb(e)

## Einführung

### ➤ Grundverständnis

Wikipedia: «Als Steuerwettbewerb bezeichnet man den Wettbewerb unterschiedlicher Wirtschaftsstandorte, um durch ein attraktives Steuersysteme Standortvorteile zu erzielen».

### ➤ Abgrenzungen

«Steuer» meint nicht notwendigerweise «Steuer i.e.S.», d.h. auch *sonstige Abgaben* (Gebühren etc.) gehören dazu, so dass eine «Gesamtbetrachtung» der hoheitlichen Belastungen zu erfolgen hat; Wettbewerbsfaktoren sind nicht allein Steuersätze/Steuertarife/etc., sondern *weitere Faktoren* wie beispielsweise: *Automatischer Informationsaustausch* (AIA).

### ➤ Rechtsgrundlagen...

... sind nicht einheitlich und *unterschiedlich* von Land zu Land bzw. von Staatengemeinschaft zu internationalen Organisation etc. (Beispiel re Europäische Union: «Beihilfenrecht»).

# *Steuerwettbewerb(e)*

## *Internationaler Steuerwettbewerb...*





## Internationaler Steuerwettbewerb

### ➤ Nationalstaaten

Staatsouveränität = *Steuerhoheit* (seit 19. Jahrhundert); z.B. selbst die *Europäische Union* (inkl. Euro-Raum) ist *keine* «*Fiskalunion*» – und dies dürfte sich auch nicht ändern...

### ➤ Internationale Organisationen...

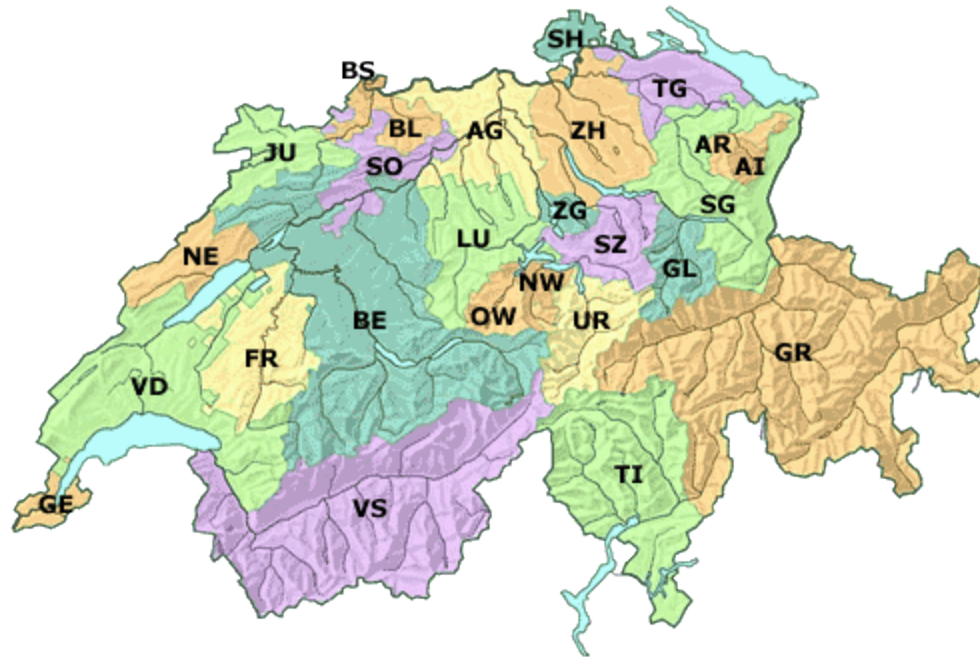
... führten zu *Nivellierungen*; Beispiele: OECD sowie G-20.

### ➤ Themenauswahl

(i) OECD Action Plan: «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) + (ii) «Luxemburg Leaks» (Nov. 2014) + (iii) Steuerstreit EU/CH (Holdings, Domizilgesellschaften, «Lizenz Boxen» etc.).

# *Steuerwettbewerb(e)*

## *Interkantonaler Steuerwettbewerb...*



# Steuerwettbewerb(e)

## Interkantonaler Steuerwettbewerb

### ➤ Rechtsgrundlagen

Bundesverfassungsbasis in der Schweiz: Art. 126 ff. BV; diverse Bundesgesetze; steuerrechtliches Grundprinzip: Besteuerung nach *wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit* der Steuerpflichtigen (es gilt das sog. *Leistungsfähigkeitsprinzip*: BGE 133 I 217 ff. Erw. 7).

### ➤ Staatsebenen

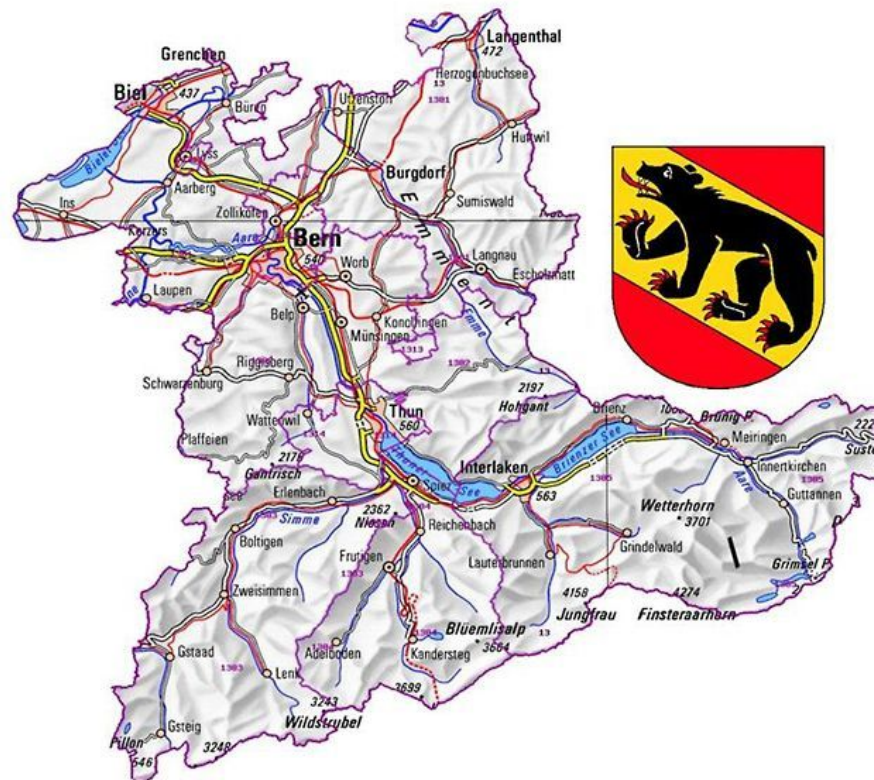
Ausschluss des Steuerwettbewerbs bei *Bundessteuern* (MWSt etc.); Vorgaben des Bundes betreffend kantonalen Besteuerung, aber Steuerwettbewerb bleibt bestehen bei *kantonalen Steuern*; es besteht nach wie vor eine *kantonale Tarifautonomie*: BGE 133 I 214 f. Erw. 5.

### ➤ Themenauswahl

(i) *BGE 133 I 206*: allgemeine Grundsätze sowie Entscheid zu «*degressivem*» Steuertarif in Obwalden + (ii) kantonaler Steuerwettbewerb kann prinzipiell nicht beanstandet werden (BGE 133 I 227 ff. Erw. 10) + (iii) «*Pauschalbesteuerung-Volksinitiative*» (ev. Bundesintervention Nov. 2014).

# Steuerwettbewerb(e)

## Interkommunaler Steuerwettbewerb...



# Steuerwettbewerb(e)

## Interkommunaler Steuerwettbewerb

- Autonomie der Gemeinden  
«Steuersouveränität» der Kommunen wird in erster Linie durch *kantonales Recht* eingeschränkt, d.h. Wettbewerbspotential ist a priori eher klein.
- Vorzeichen des Wettbewerbs  
Beispiel: *Komplementärfaktoren* zu (i) tiefen/hohen Gemeindesteuern sind in aller Regel (ii) hohe/tiefe Grundstückspreise bzw. Mieten.
- Dominanz der Staatssteuern...  
... relativiert zunehmend den Wettbewerb durch *kommunale* Steuern, die früher 2/3 und nunmehr meist nur noch 1/2 *der Steuerbelastung* ausmachen.

*Ein Blick ins Publikum zeigt, was nötig ist...*



# Schlussbemerkungen

## 1. Steuerwettbewerb hat «Imageprobleme» ...

... im Ausland und im Inland, doch zu *unrecht*; die Steuerbelastungen sollten *kein ideologisches* Thema sind, sondern als Element des Standortwettbewerbs verstanden werden; gegenüber dem Ausland (z.B. OECD oder EU) sollten die *nationalen Interessen (stärker) verteidigt* werden.

## 2. Steuergerechtigkeit ist eine Illusion, weil...

... der *Massstab* völlig *arbiträr* erscheint und unklar ist, *wer als «Fairnesswächter» geeignet* ist; Steuerpolitiker sollten sich nicht leichthin ins «Bockshorn» jagen lassen!

## 3. Legalität statt Legitimität...

... ist ausschlaggebend, d.h. Steueroptimierer – selbst Politiker – sollten sich nicht verteidigen müssen, wenn sie *im gesetzlichen Rahmen «optimiert»* haben; immerhin muss ganz offensichtlich vor «Doppelmoral» (erneut in politischem Zusammenhang) gewarnt werden.

## 4. Steuerwettbewerb im nationalen Kontext...

... hat allerdings *interkantonale* Gegebenheiten (z.B. BGE 133 I 206) ebenso wie *unterschiedliche kantonale* Belastungen zu berücksichtigen; oder anders ausgedrückt: ZG ist nicht BE..!

---

# Besten Dank für Ihre Aufmerksamkeit..!

*Peter V. Kunz*

Universität Bern  
Institut für Wirtschaftsrecht  
Schanzeneckstrasse 1  
CH-3001 Bern  
Tel.: 031 / 631 55 88

[kunz@iwr.unibe.ch](mailto:kunz@iwr.unibe.ch)

[www.iwr.unibe.ch](http://www.iwr.unibe.ch)